



TITLE:

# 貸借対照表の基礎的考察

AUTHOR(S):

熊本, 吉郎

---

CITATION:

熊本, 吉郎. 貸借対照表の基礎的考察. 経済論叢 1931, 33(5): 769-781

ISSUE DATE:

1931-11-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/130097>

RIGHT:

# 京都市大學經濟學會 經濟叢論

第三十三卷 第五號

昭和六年十一月一日發行

(禁轉載)

## 論叢

景氣徵候論について . . . . . 文學博士 高田 保馬

魚食論 . . . . . 法學博士 財部 靜治

英國の重農主義者 . . . . . 經濟學博士 堀 經夫

## 時論

赤字財政と對策 . . . . . 法學博士 神戶 正雄

平價切下論を駁す . . . . . 經濟學博士 沙見 三郎

## 研究

カッセル教授の貨幣數量説の實證の吟味 . . . . . 經濟學士 柴田 敬

獨逸大銀行と中小工業金融 . . . . . 經濟學士 楠見 一正

金數量説に就いて . . . . . 經濟學士 松岡 孝兒

## 說苑

ケインズの基本的均衡關係 . . . . . 經濟學士 中谷 實

世帯統計に就て . . . . . 經濟學士 岡崎 文規

貸借對照表の基礎的考察 . . . . . 經濟學士 熊本 吉郎

老齡船の處分に就いて . . . . . 經濟學士 佐波 宣平

## 附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

## 貸借對照表の基礎的考察

熊本吉郎

### 一

貸借對照表の本質の規定に關しては、久しきに亙り、多數の學者によつて華々しく論争せられ、或は靜態觀、動態觀、有機觀、或は一元論、二元論として各學說が樹てられて居ることは、既に周知の如くであるが、今尙定説なく、機會ある毎に、各々其の學派に立籠つて、論争がつゞけられて居る。私は、今、茲で、これ等の諸學說を紹介し、吟味せんとするものではない。たゞ會計學者が貸借對照表の本質を究明せんとする際の態度方法にかなり不可解な所があり、疑問とする所があるので、其の點を指摘して教を乞ひたいと思ふに過ぎない。即ち貸借對照表の本質を規定せんとするに當り、從來、殆ど總ての諸學者が意識的にか、無意識的にか、貸借對照表を以て既定の存在なるかの如く解し、それを如何に意味づける可きかを研究せるものゝ如くに思

1) 杉本秋男氏、貸借對照表本質觀略史、會計、第28卷第3, 4, 5, 6號

はれる。併し乍ら、貸借對照表は果して既定の存在であるか。私はこれにつき、たゞ疑を持つばかりではなく、更に諸學者がその本質を規定するに當つてとつた方法が全く逆であつて、本末を顛倒して居るのではないかとさへ疑ふ點があると思ふのである。此の小論の目的は右の二點を指摘して、それに就て簡單に私見を述べ、更に諸學者の所説の二三を紹介して、之を吟味せんとするにある。

## 二

茲に取扱はんとする貸借對照表とは貸借對照表と稱せられる中の所謂決算貸借對照表に限られることは勿論である。

先づ所謂決算貸借對照表なるものは、後に紹介する諸學者の所説が概ね然るが如くに、既定の存在として取扱ふべきものであらうか。即ち會計學上に研究せらるべき貸借對照表は、嚴密なる意味での經驗科學の對象の如くに豫め存在するものであり、研究の出發點と

して既に實在するものであらうか。從來の會計學者の研究に於ては貸借對照表を斯かるものとして取扱へるものであると思ふのは果して私の誤解であらうか。若し誤解にあらずとせば、斯くの如くに貸借對照表を解することが正當であらうか。第一の問題はそこにある。

貸借對照表の發生は複式簿記が行はれ初めてより遅れたとは言へ、既に、第十六世紀に於ては會計年度末に決算殘高勘定として作成された事に就ては異論がない。併し貸借對照表を如何なるものとするかによつて其の發生時期も各學者間に異論があるが、佛蘭西の *Ordonnance de commerce* (1672年) が制定されて以來、初めて各國の法制に其の規定が現はれ、作成が命ぜられるに至つたと云はれて居る。

元來貸借對照表は商人が其の必要から作成するに至つたものであり、従つて、その歴史的、發生的の考察はこれを缺ぐを得ない。そしてそれが最初は複式簿記の結果として、即ち簿記體系の所産であることは、既に認められて居る所である。

- 2) Penndorf, B., Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, Leipzig, 1913.  
Osahr, W., Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, Berlin, 1919.  
Schmalenbach, E., Dynamische Bilanz, Leipzig, 1926.
- 3) 上野博士、簿記の出發に於ける一問題、經濟論叢、第31卷、第1號

併し乍ら私は、商人が或要求から作成した貸借對照表が動かす可からざる本來のものであり、學者はたゞ斯かる貸借對照表を後から理論づけるを以て、その本分とし、満足すべきものであるとは思はない。何となれば貸借對照表は、商人が或目的を達せんが爲に作つた所謂計算の道具に過ぎないものであるから、その職能とする所の目的を完全に、若しくは適當に達成することが最も肝腎なことである。即ち貸借對照表が如何なる内容を持つか、又如何なる形式を持つかは目的に従つて相違すべく、その目的を達するに適するものを吾々は任意に求め得るのであつて、何等初めから極つたものでもなく、既に存在する事實でもない。従つて貸借對照表は斯くある可きものであつて、その名稱に於てある所のものが必ずしも本質的のそれではない。勿論茲に任意にと云ふは虚偽を許すと云ふ事でもなく、又其の目的に依つて限定されることは述べる迄もない。而して會計理論の研究を必要とするのは、或目的を達する爲に最も完全なる計算手段としての貸借

#### 貸借對照表の基礎的考察

對照表の内容及び形式を定める基礎を與へ、方法を教へんとするものであり、斯くて會計理論によつて貸借對照表の内容、形式が規定され、其の本質が定められるのであると思ふ。茲に注意せねばならないのは貸借對照表は斯くの如きものであるとは云ふものゝ、それを以て直ちに商人が商慣習の必要から作成した貸借對照表は參考にすべきものでもなく、又間違ひのもので一顧の價値もないと云ふのではない。吾々の研究は一應商人の作成した貸借對照表を吟味し、研究することから初めねばならないことは勿論である。併しそれは研究の過程に於て參考とされるに過ぎない。吾々は理論上貸借對照表は斯くある可きものであるといふこと、並びに斯くあつて初めて其の目的を達することが可能であるといふことが決定されたならば、躊躇する所なく商慣習上作成されたものを矯正せねばならない。要するに、貸借對照表は或目的を達する爲の計算手段或は所謂記載形式に過ぎないものであり、従つて吾々がその目的を達する爲には何時にても、理論に従ひ目的

に規定されながら、而も其範圍に於て自由なる内容、形式を以て作り得るものであつて、何等既定の存在であり動かす可からざるものではないと思ふ。私にとつては、此の事は寧ろ自明の事であると思はるゝにも拘はらず、諸會計學者の著書に於ては全く其の點が不鮮明であり、少くとも意識的積極的に明かにされて居ない。或は會計學者は、貸借對照表の研究はかゝる態度を以て臨むべきものではなく、單に從來のものを理論づけることを以て充分なりとせられるのであらうか。

## 三

次に諸學者が貸借對照表の本質を規定するに當つて取れる方法に對する疑問である。茲に説くまでもなく既に述べた所でも明かであると思ふが、從來、貸借對照表の本質を規定する場合に、先づ貸借對照表は斯々のものであると解釋し、從つて其は斯々のものに役立つと云ふ風に述べられるが如くに見受けられる。勿論其は單に敘述上、説明上の順序であるかも知れないが、

目的と本質との間の關係に就ては、殆ど何等の説明がない。たゞ個々別々に述べられ、其間の關係が認められて居ない。これは全く其の研究方法の本末轉倒であり、首尾一貫せる論證を缺ぐものではないであらうか。而してかくの如きは、上述の如くに貸借對照表は既定の存在であるとする所より生ずる必然的結果である。私の見る所によれば、上述の如く、貸借對照表は一の計算手段或は記載形式である。それ故、先づ貸借對照表なるものは會計上の目的に従ひ、如何なる計算の手段なりやを決定し、如何なる本質を持つ可きかを定めて後、それに合致する様な形式、内容を以て作成さるべきものであらう。

今や會計學は或點に於ては、目覺しく進歩發展し、其の問題とされる範圍に於ける極く些細な點に至る迄研究し盡されんとして居るにも拘らず、他の學問に比して進歩が遅々として居るのは、あまりに技術論に墮したる爲ではないであらうか。吾々は今や其の出發點に歸り、再び出直さねばならない。最早商人の商習慣

にのみ追隨し、單にそれを理論づけたり、或は技術論にのみ耽つて居るべき時ではない。根本的に會計の理論並に基礎を研究し、理論上に於ても、従つて、實踐上に於ても、最も正しき會計の方法並に形式の研究、工夫こそ焦眉の急ではないであらうか。

餘論は扱置いて貸借對照表は或る目的を達する爲に會計學の理論に従つて定められた一の計算手段であり従つて其の形式内容は其の目的並に會計理論によつて定まる可きものである。然らば貸借對照表作成の目的とは何であらうか。此の點に關しては更に稿を改めて詳述したいと思ふが、私の考ふる所では貸借對照表は、先づ、事業の一定時に於ける資本を、其の具體的なる各形態並に源泉に於て、其各々の構成狀態を計算表示す可きものとして要求される。勿論茲に云ふ資本とは會計學上にのみ用ひらるゝ所のものを意味するのではない。而して一定時に於ける企業の資本の具體的樣態並に其の源泉の各構成狀態を知ることがは經營上不可缺の問題である。例へば言葉は異なるが不變資本と可變資

本の割合、或は自己資本と借入資本の割合が企業にとつては重要なものであるが、それを簡明に知り得んが爲に、貸借對照表の作成が要求せられるのである。また例へば、或一定時期に於ける資本を以て、直ちに、期間的損益決定の基準とするを得ない事は述ぶるまでもない所で、或時點に於ては始期資本に比して減少せる場合があり、或は資本は増加しても、それは未だ實現せる利益、従つて分配し得る利益ではあり得ない場合がある。これ企業が永續する限り必然的のものである、又許容し得る所のものである。それ故に、現在の資本の狀態を知る必要が、かゝる場合に存するのであるが、これを簡單明瞭に知らしむるものが即ち貸借對照表である。

次に重要な目的として期間的損益の決定がある。シュマレーンバッハ<sup>5)</sup>が述ぶる如くに、企業の損益は實際上は企業が解散され、死亡せる時に初めて正確に算定され得るものである。然るに種々の事情から或期間、例へば一年或は六ヶ月を會計年度として區切り、決算

4) 目的は立場を異にするに従ひ異なるであらうが、私は一應企業の立場に立つ。  
5) Schmalenbach, E., Dynamische Bilanz, 1926.

が行はれ、其の期に屬すべき損益の算定が要求される。これ會計の最も重要な職能であつて、最も完全に一定の期間に損益を配分し、企業より分離せしめ得る實現せる利益を決定する爲に損費或は收入を適宜に分配し、既に支出したのも、後期に屬すべきものは繰越し、實際に後期に收得せられるものも、今期に屬すべきものは計上して、其の期の損益を可及的に正確に計算しなければならぬ。此の場合に所謂損益計算表以外に後期或は前期と關聯するものを明かにし、其の方から期間的損益を計算表示する手段が必要になるのである。これ期間的損益決定の爲の貸借對照表が所謂損益計算表以外に要求さるゝ所以である。

次に貸借對照表は複式簿記に依るべきや否やは單に作成方法の問題であらう。勿論貸借對照表が所謂決算殘高勘定として元帳を締切る目的の爲に用ひられ、而も斯かる目的を達するものが貸借對照表であると云ふのであれば、自らそこに異つた貸借對照表が出来る。併し、茲に説く迄もなく簿記は會計上の一手段に過ぎ

ず、それが對象、方法、形式が會計理論の指示する所に従つて完全に行はれるならば、簿記の元帳勘定の殘高を集整することによつて前述の目的を達する貸借對照表の何れかを、作成し得るであらうことは言ふまでもない。たゞ問題は現在最も完全に近いとせられる複式簿記がそれを如何に達し得るや否や、而して、達し得るとすれば何れの貸借對照表であるかと云ふ事である。併し殘念ながら現在の複式簿記は果して我等の要求する貸借對照表を作成するに充分役立つや否やは尙疑問の餘地多く、特に簿記上、或は會計上、特殊の概念を作りて、牽強附會せんと企つるのを見受けるが、特に會計上の特殊概念を用ふる限り、改めて吟味を要するであらう。

又上述の目的が一つの表によりて達せられるや否やは、尙研究の餘地があり、會計上の概念の規定によりて、一致し得るとも考へられるが、私は今の所不可能であらうかと思ふ。即ち其の目的を異にするに従つて、其の形式は勿論の事、内容も當然異なる可きであらう。<sup>6)</sup>而

6) Sewering, K., Die Einheitsbilanz, 1925. Leipzig. 參照



して何れの目的を達するものが貸借對照表となさるべきかは名稱の問題に過ぎない。勿論其場合常識上の問題が顧慮せられねばならず、又歴史的吟味の結果に依らなければならぬのは言ふを俟たない。

以上簡單ながら貸借對照表の本質を規定するに當つて、會計學者の往々にして取られる態度方法に就て疑問とする點を指摘した。以下我國の會計學者は其の點に就て如何なる所論を持つかを紹介し、吟味して見なければならぬ。

#### 四

私は本稿に於ては我國の主なる會計學者の所說に限らなければならぬ。それは紙面の都合と、歐米會計學者の所說も殆んど變りなく、上述の點を特に明かにせるを寡聞にして知らず、而も其の所說の多くは我國學者の其儘繼承する所であるからである。而も上述の二點に關し、我國學者は特に無頓着にさへ見えるのである。

#### 貸借對照表の基礎的考察

先づ、近時、貸借對照表に關する多くの著書を發表されて居る東京商科大學教授太田哲三氏は如何なる態度方法をとられるかに就て、最近刊行せられた「貸借對照表學講話」を中心として紹介吟味して見よう。

同書は、第一、貸借對照表學、第二、貸借對照表の意義第三、貸借對照表目的論、第四、貸借對照表内容……の順序で述べられて居る。

教授は「貸借對照表は特定された時に於ける事業財政の表示である」とせられ、更に貸借對照表は平均表なりとするものと、殘高表なりとするものがあり、其の特徴は前者は複式簿記に必ず依る必要なく、それに反して後者は複式簿記に依りて作成されるものに限る點にあるが、氏は自己の立場を明かにされるに當つて、「貸借對照表は簿記の觀念に非ずして法律上の觀念である」が故に「複式簿記の帳面が前提であることは賛成されない」<sup>9)</sup>。即ち、英吉利流に簿記だけの理論で法律を束縛することは出来ない。簿記を離れて貸借對照表は存在すると見なければならぬ<sup>10)</sup>といはれる。

斯くて所論は更に進められ、其の目的論に入る。前章で貸借對照表は平均表であるか、殘高表であるかの問題に就て述べた。併し乍らそれで議論が究極に達したのではない。平均表であると觀察する場合でも、この平均表に記入されるものは何か、平均表の内容は何であるかと云ふ事が問題になる。更に殘高表であるとしても同様に帳簿に記入されるもの、本質は何であるかといふ事を解決しなければならぬ<sup>11)</sup>として、先づ獨り法律學者の多數がとる、即ち一定時に於ける財産の狀態を正確に表はすもの、これを經營學者の方では資本と資本財との關係を表はす表示なりとする所謂靜的觀と、貸借對照表は財産の表示ではなく、事業の損益計算の手段として作成されるとなす、所謂動的論に就て述べられ、之を要するに貸借對照表を平均表と見る場合にともすれば之を財産表と考へる傾向がある。併し乍ら平均表と見ることは必ずしも動的論を否定するのではない。平均表と見るのは必ずしも其の内容を限定してゐない事は事實であるが、平均表と解する大陸の學

者並に法律の精神は財産表として貸借對照表を觀察するのである。之に對して殘高表と觀察する者は殆んど全部が動的論である。即ち財産表とは見ないで損益計算の手段として之を解釋するのである<sup>12)</sup>。而して「簿記會計の專攻者として吾々は動的論に考へたいと思ふ。……目下は唯貸借對照表は理論上二つの目的があり而も此の二個の目的は相容れないものである。併し乍ら會計としては損益計算を主とする關係上其の手段として認むることを第一目的とすることが明かにされば足りるのである<sup>13)</sup>」。

以上極く簡單ではあるが、私の問題とする範圍に就て教授の所説を紹介した。今私は教授の所説の内容には全く觸れない。唯私の問題とする限りに於て、教授のとられた方法を吟味すれば足りる。第一に教授も前述の點に關し、何等積極的の説明なく、貸借對照表は既定の存在物であり、それを如何に解釋せんかとせられて居るかの如くに見受けられる。「として觀察する」とか「之を解釋する」と言はれる當り、或は貸借對照表は

29頁  
51頁  
52頁

11) 書  
12) 書  
13) 書

「二個の目的を相容れない」とせられるのは單なる言葉の使ひ方として看過し得ない。無意識的に既定の貸借對照表を如何に理論づけんかと苦心せられて居るのではなからうか。更に貸借對照表の定義を先づ與へられ、次いで其の目的を述べられる。論文の叙述の方法としては何等差支えないが、最後に所謂動的論として損益計算の手段を第一目的としたいと述べられながら、それと最初に述べられた定義との關係に就ての説明は殘念ながら何處にも見當らない。貸借對照表は何等かの目的の爲に作成さるゝものとすれば其の本質なり、内容なりはその目的とする所に於いてまた異なる可きであらう。それにも拘らず教授は本質と目的とを全く無關係に説述されて居る。されば、教授の考へ方に疑を持つのは私の誤解に基くものであらうか。

次に慶應義塾教授三邊金藏氏の所説を見よう。教授は「貸借對照表とは複記式原理に基きて記入せられたる帳簿の締切り手續完了せる際、各の勘定口座に残存する差引残高を秩序正しく配置せるものなり。」<sup>14)</sup>とせら

れ大體英米の學者の考へと軌を一にし、大陸式の所謂決算残高勘定を秩序正しく配置せるものであると説かれるのを知る。此の限りに於て教授は正しく規定されたものと云ふべく、會計年度末に各帳簿の残高を秩序づけて一表に纏めることは會計上重要缺く可からざる手續であり、斯かるものを貸借對照表とせられるのは名稱の問題は扱置いて一應は認め得られる。然るに次に「貸借對照表に就きて其借方に列舉せられるものが適當なる名目の下に總括せられたる元帳諸勘定口座の借方残高であつて、其の貸方に列舉せられるものが、同じく適當なる名目の下に總括せられたる元帳諸勘定口座の貸方残高であることを明かにするのみを以て満足せず、更に一步を進めて其諸勘定口座の性質を精細に審査する時は借方に現はるゝものは、何れも何等かの形態に於ける資本財の代表であつて貸方に現はるゝものは又何れも何等かの形態に於ける所謂債務と諸種の形態に於ける資本主の出資との代表に外ならざること換言すれば資本額増減の原因となるものゝ代表に外な

14) 三邊金藏、會計學、昭和5年、9頁

らざることを發見するのである。然れば貸借對照表は又之を稱して資本の體現たる資本財と資本の増減の原因たる債務及資本主の出資との對照表なりとも謂ひ得るのである。<sup>15)</sup>

此の文章によりてのみ見る時、貸借對照表は複記式簿記の元帳殘高を總括した表であるが、「更に一步を進めて其の諸勘定口座の性質を精細に審査する時は」恰も偶然にでもあるかの如くに「資本の體現たる資本財と資本の増減の原因たる債務及資本主の出資」の總括表であることを知られるのである。即ち教授は本書に於て元帳勘定が何故にかゝる性質を持つものであるか、複式簿記は何故に、如何にしてかゝる性質を持つものを記録計算して行くものであるかを明かにされて居ない。そしてそれが最も重大な點でなければならぬ。

資本財とか、債務とか、或は資本主の出資とかを如何に解されるか、或は複式簿記が如何なる程度でそれ等三者を完全に記録計算するものであるかによつて問題は解決せられる。併し現在の複式簿記の取扱ふもの

が所謂會計學に於てのみ通用する資本或は財産を對象とする限り、改めて吟味されなければならない。即ち教授が次に述べられる貸借對照表が何に役立つかと云ふ點に於て經營の一手段たらしめんとせられるならば從來の如く會計學にのみ通用する概念内容を持つものを以てして、果して、其目的の達成が可能なりや否やは疑問の餘地が多い。従つて私は教授が元帳勘定の殘高表が何故に資本財及び債務並に資本主の出資を示すか、又それ等は實質上如何なる内容のものであるか、その點を明かにせずして、單に精細に審査するのみでは決して解決さるべきものではないと思ふ。

次に教授の貸借對照表作成の目的に就き所論を窺ふに教授は一定時に於ける企業の財産狀態を表示するものなりとする所謂靜態觀も、シュマールンバッツハの云ふ損益計算の一手段なりとする所謂動態觀をも排撃せられて「貸借對照表が企業經營の一手段たる點に於て之を索めんとするものであつて其は實に企業の經營が一定時點に於て資本及び財物の如何なる安排となつて

顯現しつゝあるかを明かにせんとするに在りと唱ふ可きであらうと思ふ<sup>16)</sup>と述べられ資本が如何なる物に如何なる割合で投下されて居るか、資本の調達即ち自家資本と借入資本が適度の割合にあるかは經營上重大なることである。従つて「企業の經營者は必要の生ずる毎に帳簿の締切りを行ひ貸借對照表の形に盛りて其の時に於ける企業經營の状態を明かにし之を基礎として今後の方針を決定せんとするのであつて、是ぞ實に貸借對照表作成の眼目とする所である。」<sup>17)</sup>

貸借對照表が斯かる目的を以て作成さる可きや否やは問はないが、それがよく元帳勘定の残高を整理したる表によつて達せられるか、茲では問題となる。教授は「貸借對照表には貸借對照表其自體に固有なる一個の目的ありて其の作製は此目的の爲めに行はると解さねばならぬ<sup>18)</sup>」と説きながら、教授の意味する貸借對照表が何故に教授の所謂貸借對照表固有の目的を達するものであるかに就ての説明は遺憾ながら何處にも見當らない。貸借對照表作成の目的と本質には密接な關聯が

### 貸借對照表の基礎的考察

なければならぬにも拘らず、教授は上述の如く此の點には何の説明もなされて居ないのは如何なるものであらうか。

内容こそ異なるが、殘高表として徹底せる所説を持つ學者に下野直太郎氏がある。私は今氏の「貸借對照表の本質及其形式」なる論文を手許に持たないので氏の説を詳細に知ることは出来ないが、氏は「計算(會計—筆者註)の本體は財産にして財産とは金錢なること、更に嚴密に云へば生存せる金錢價值<sup>19)</sup>」であり、而してそれが計算は大原式の收支簿記法<sup>20)</sup>によるが最も完全であるとせられる。而して「貸借對照表とは其の名の示す如く、只元帳面諸勘定、貸借差引殘高を借方のものと貸方のものとに區別列舉し、其合計を平均せしめたるものに過ぎず、之を以て事業財政の内容真相を表示せんとするは木に縁りて魚を求むるよりも更に難事なり<sup>21)</sup>」とし、更に其の目的に就て曰く「然らば一般簿記會計學者の重要視する貸借對照表は果して何の役立を爲すものなりやと云へば之は單に金錢收支の顛末を語

- 16) 前掲書 65頁  
17) 前掲書 67頁  
18) 前掲書 65頁  
19) 下野直太郎、計算の本體、商學研究第2卷第2號  
20) 同、簿記會計法、昭和6年版  
21) 同、標準貸借對照表を批評す、會計、第28卷第2號

るに過ぎず、金錢の收支顛末は勿論重要事にして株主より金錢を信託され居る會社取締役たるものは此表を作りて出資者に示し不正不當の收支之なき事を證明し、其の承認を受け以て自己の責任を明瞭にすべき道具なり<sup>22)</sup>とし、財産目錄こそ「決算の都度會社財産の内容支拂能力を開示し、取引先及び債務者を警戒し、保護する」<sup>23)</sup>ものとせられるのである。

上述の如く氏の説は其の内容の是非は論外として最も徹底した所論であり、諸會計學者の中でも特筆に價するが、併し其の研究方法に就ては疑なきを得ない。

最後に東京帝大教授上野博士は「貸借對照表は或一定時點に於ける企業の財政狀態の綜括的表示であり、企業の切斷面である<sup>24)</sup>」と定義せられ「實質上より言へば貸借對照表は決算殘高勘定（所謂財産勘定系統の殘高――筆者註）である<sup>25)</sup>」。而して「其の所謂財産狀態、財政狀態とは單純なる意味に之を解釋することを得ず、一種特別なる意義を有するものと云はなければならない。……貸借對照表は此の如き本質を有する企業が毎營業年

度末に於て會計決算の結果作成する所のものである。故に貸借對照表は此の企業の連續性及び營利性の支配を受け之によりて其の本質を制約せられ決定せられざるを得ない<sup>26)</sup>」と。

今博士の所論はあまりに周知の事故、之を詳細に紹介する必要もないであらうが、博士は貸借對照表に關する主著「貸借對照表論」に於ても其の目的に就ては觸れられず、實質上複式簿記の決算殘高勘定より成る貸借對照表が何故に資本及財産狀態を示すか、又それを示し得るとして、特に會計學上の概念である財産並に資本に限定さるゝならばそれが何故に我々の要求する目的に役立つかに就ては遺憾ながら知るを得ない。

又今般合理局財務管理委員會により作成發表された標準貸借對照表については聞く所によれば、それが作成に當りて何等原則とも稱すべきものもなく、たゞ各種會社の作成せる三百餘通の貸借對照表を蒐め、其の中で最も共通せる項目を取捨選擇したものに過ぎないと云ふ<sup>27)</sup>。従つて委員會に於ては貸借對照表作成の目的

22) 文論、2頁  
23) 文論、3頁  
24) 上野博士、新稿簿記原理 上卷 277頁  
25) 同上 265頁  
26) 同上 280頁  
27) 同委員、太田哲三氏の9月22日、神戸に於いて、なされたる講演による。

にも、其の本質にも定見なきものと見らる可く、斯く  
てはそれが批判は全く爲すを得ず、委員會の折角の努  
力も徒勞に終らざるかを憂ふるは私丈であらうか。

## 五

上述せる所を以て貸借對照表の本質を規定するに際  
して、二つの疑問、即ち一は貸借對照表を既定の存在  
視し、如何にそれを理論づけんかとする事、其の二  
はそれが規定に當つて方法が主客顛倒せるに非るかに  
就て簡單なる私見を述べ、更に其の點に關する若干の  
會計學者の所説を紹介し吟味した。貸借對照表は一の  
計算手段であり、其の目的に應じ、會計理論を基礎と  
して、作成さるべきもので、何等既定の存在ではない  
と思ふ。勿論其の際貸借對照表發生の歴史、並に商慣  
習の必要より生じた、現在一般に作られて居る貸借對  
照表は何等意義も持たず、従つて顧慮する必要がない  
と云ふのではない。併し斯くの如き貸借對照表は研究  
の参考とはなると雖も、それが眞の貸借對照表であり、

老齡船の處分に就いて

而もそれを如何に理論づけんかとするを以て充分なり  
とは考へられない。吾々の要求する目的に應じて其の  
本質も異なる可きは當然であり、會計學の必要の一斑も  
其處にあると思ふ。

私の上述の疑なり、考へ方は自明のことでもあらう。  
併しこゝにその例を示せる如くに、多くの會計學者は  
それを無視して居るかの如く、何等積極的な論證あ  
るを見ない。或は又、私の考ふる所が、却つて、全く  
誤謬であるかも知れない。諸先輩の教示と叱正を幾重  
にも切望する次第である。(一九三一・八)